

**Audience publique du 9 janvier 2013**

Recours formé par  
la société anonyme ..., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28753 du rôle et déposée le 17 juin 2011 au greffe du tribunal administratif par la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B... et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigée contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 mars 2011 ayant déclaré non fondée sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et celui de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous deux émis le 9 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 novembre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en sa plaidoirie à l'audience publique du 19 novembre 2012.

---

Il résulte des explications écrites des parties et des pièces du dossier que le 26 octobre 2009 la société ... adressa à l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Sociétés 6, ci-après désignée par « l'administration », la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2005. Par courrier du 2 avril 2010, l'administration informa la société de son intention de s'écarter de la déclaration fiscale de l'année 2005 telle que déposée le 26 octobre 2009 par la société, tout en joignant à ce courrier le bilan fiscal servant de base à l'imposition de l'année 2005 et les projets d'imposition tenant compte des changements envisagés.

En l'absence de prise de position de la société demanderesse par rapport au courrier de l'administration du 2 avril 2010 dans le délai lui imparti, l'administration émit le 9 juin 2010 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2005.

Il résulte encore des écrits des parties et des pièces du dossier que, suite à des échanges verbaux qui auraient eu lieu entre les administrateurs de la société, Messieurs ...et ..., et l'administration, la société demanderesse, par le biais de la société ..., adressa le 30 août 2010 un courrier à l'administration afin de l'informer que le comptable de son ancienne fiduciaire domiciliataire aurait erronément comptabilisé des écritures comptables relatives à l'année 2005, tout

en lui transmettant un nouveau bilan commercial pour l'année 2005, dans lequel les erreurs comptables invoquées furent annulées, et une déclaration fiscale rectificative pour l'année 2005.

Ce courrier étant demeuré sans suite, la société demanderesse introduisit finalement le 7 septembre 2010 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les bulletins d'imposition émis par le bureau d'imposition le 9 juin 2010 au motif que les comptes annuels relatifs à l'année 2005 auraient erronément tenu compte de la renonciation d'une dette envers les actionnaires alors même qu'il n'y aurait jamais eu une telle renonciation, tout en joignant à sa réclamation une nouvelle déclaration rectificative pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2005.

Par décision du 16 mars 2011, le directeur prit position y relativement comme suit :

*« Vu la requête introduite le 7 septembre 2010 par les sieurs ...et ..., administrateurs, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre « l'imposition 2005 » ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 9 juin 2010 ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition que les bases d'imposition de l'année 2005 auraient été établies sur base de comptes annuels erronés ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que suivant ses statuts de constitution, la réclamante a entre autres pour objet la prise de participations sous quelque forme que ce soit, dans d'autres entreprise,*

*qu'elle peut emprunter et accorder aux sociétés dans lesquelles elle possède un intérêt direct ou substantiel tous concours, avances et garanties et gérer tous droits de propriété qu'elle considère nécessaires pour l'accomplissement de son objet ;*

*Considérant que la réclamante demande la prise en compte de déclarations rectificatives pour l'année 2005 pour le motif que les comptes annuels auraient erronément tenu compte de la renonciation d'une dette envers les actionnaires alors que ces derniers n'auraient jamais renoncé à cette dette ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 41 alinéa 3 numéro 1 L.I.R., le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi, comme en l'espèce, de base à une imposition, sauf dans l'hypothèse où l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ;*

*qu'une modification ou rectification serait donc admissible en principe pour autant que le présent recours aboutisse à une modification de l'imposition ;*

*Considérant qu'il appartient donc au directeur de trancher si les bases d'imposition sur lesquelles doit s'asseoir l'imposition, correspondent aux dispositions légales ;*

*qu'à cet effet, il y a lieu d'analyser de façon approfondie et à la lumière des moyens invoqués par la réclamante le bilan sur lequel reposent les bases d'imposition ;*

*Considérant que la réclamante se borne à renvoyer à une erreur comptable de la part de l'ancienne fiduciaire ;*

*Considérant cependant que le comptable actuel de la requérante a établi les comptes annuels de l'année 2005 qui ont servi de base d'imposition ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal qu'en application des dispositions du § 205 (3) AO, le bureau d'imposition a communiqué les divergences de l'année d'imposition 2005 à la réclamante avant d'émettre les bulletins litigieux, ainsi que le bilan fiscal y relatif ;*

*que ces divergences se rapportaient à l'évaluation des postes du bilan en devises ; que le bilan fiscal établi par le bureau d'imposition reprenait également au passif du bilan toutes les dettes de la réclamante;*

*qu'avant l'émission des bulletins litigieux, la réclamante n'a pris position ni par rapport aux divergences communiquées ni par rapport au passif tiers retenu au bilan fiscal:*

*Considérant qu'en date du 21 novembre 2007, la réclamante a déposé les comptes annuels de l'année 2005 au registre de commerce et des sociétés ;*

*que les comptes annuels des années 2006, 2007 et 2008 ont été déposés au registre de commerce et des sociétés en date du 27 juillet 2009 et du 8 mars 2010 ;*

*Considérant qu'il n'est pas clair pourquoi les erreurs dans les comptes annuels n'ont été constatées que plus de 56 mois après la clôture de l'exercice social au 31 décembre 2005 ;*

*Considérant encore que la réclamante est restée en défaut de déposer des comptes annuels rectifiés pour l'année 2005 au registre de commerce et des sociétés ;*

*qu'à ce jour, elle n'a pas produit des déclarations fiscales rectifiées pour l'année 2006 qui d'ailleurs ont été remises avant la découverte des erreurs comptables ;*

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le moyen de la réclamante n'est pas concluant ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées (...).*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 juin 2011, la société ... a introduit un recours contre la décision directoriale précitée du 16 mars 2011.

Le tribunal est amené à constater de prime abord l'absence de qualification du recours introduit par la société .... L'indication, dans la requête introductive d'instance, qu'il s'agit d'un recours en réformation ou en annulation, n'est toutefois pas exigée à peine de nullité par la loi<sup>1</sup>. Ainsi, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi<sup>2</sup>.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en ce qu'il tend à la réformation de la décision directoriale déferée, recours qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En droit, la société ... conteste la décision directoriale du 16 mars 2011 dans la mesure où ce serait à tort que le directeur n'aurait pas tenu compte de sa réclamation et qu'il n'aurait pas pris en considération sa déclaration fiscale rectificative pour l'année 2005 en fondant plus particulièrement sa décision de rejet sur le fait que les comptes annuels relatifs à l'année 2005, sur base desquels le montant des impôts dus pour l'année 2005 aurait été fixé, auraient été déposés au registre de commerce et des sociétés le 21 novembre 2007, sans que l'erreur de comptabilisation invoquée par la société à la base de sa réclamation du 7 septembre 2010 n'ait été décelée ni corrigée et que, qui plus est, cette erreur n'aurait été découverte que 56 mois après la clôture de l'exercice social au 31 décembre 2005. Ce serait encore à tort que le directeur aurait motivé sa décision de rejet par le fait que la société n'aurait jamais déposé de comptes annuels rectificatifs pour l'année 2005, ni introduit une déclaration fiscale rectifiée pour l'année 2006.

---

<sup>1</sup> Trib. adm. 26 avril 2010, n° 25987 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Recours en annulation, n° 63.

<sup>2</sup> Trib.adm. 5 mai 2010, n°26177 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Recours en réformation, n°7.

La société demanderesse donne à cet égard à considérer qu'il ne saurait lui être reproché de ne pas avoir établi de déclarations fiscales rectificatives relatives aux années 2006 et 2007, dans la mesure où ce serait en toute bonne foi qu'elle serait partie du principe que dès que l'administration aurait été saisie d'une erreur dans les comptes annuels de l'année 2005 et en possession d'une déclaration rectificative y relative, ce serait elle-même qui procéderait automatiquement au redressement des déclarations relatives aux années 2006 et 2007 déjà en sa possession.

En ce qui concerne les corrections comptables de l'erreur de comptabilisation découverte dans les comptes annuels 2005, la société justifie l'absence de rectification de cette erreur dans les comptes de l'année 2005 par le fait que la découverte de celle-ci aurait eu lieu tardivement, à savoir au cours de l'année 2010, et qu'à ce moment-là, les comptes annuels des années 2005 et 2008 avaient déjà été approuvés par l'assemblée des actionnaires et déposés au registre de commerce et des sociétés. Comme les déclarations fiscales auraient à ce moment-là également déjà été établies jusqu'à l'année 2007, la société demanderesse aurait choisi de procéder aux rectifications comptables relatives à l'année 2005 dans les comptes en cours de clôture au moment de la découverte de l'erreur, à savoir dans les comptes relatifs à l'année 2009.

La société demanderesse fait encore valoir qu'après avoir reçu le courrier de l'administration du 2 avril 2010 et pris connaissance des projets de bulletins d'imposition y annexés, elle se serait immédiatement occupée du problème et aurait pris contact avec l'administration.

La société souligne encore que nonobstant l'erreur comptable invoquée, le résultat fiscal imposable au 31 décembre 2005, tel que déterminé par l'administration, serait trop élevé par rapport au bilan commercial établi en francs suisses. En effet, contrairement aux années précédentes, où il y aurait eu au passif un poste dans lequel aurait été inscrite la différence de change par application de l'article 54 bis de la loi sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ci-après désignée par « L.I.R. », ce poste aurait été à zéro dans le bilan fiscal de l'administration au 31 décembre 2005. La société en conclut que l'administration aurait inscrit cette différence de change dans le poste « résultat » de son bilan fiscal dans le but de transformer le résultat déficitaire de la société en devise de CHF-..., en résultat bénéficiaire en euros de EUR .... La société juge dès lors qu'il serait pour le moins étrange que le résultat imposable tel que déterminé par l'administration suivant son bilan fiscal de l'année 2005, corresponde à l'équivalent en euros du montant de la dette actionnaire (« CHF ... pour EUR ... au taux de change historique de  $EUR/CHF = 1,5553$  ») dont la renonciation aurait erronément été comptabilisée en 2005. La société demanderesse en déduit que lorsqu'elle aurait déterminé son résultat imposable pour l'année 2005, l'administration aurait omis de prendre en compte la totalité des charges d'exploitation déductibles ainsi que les autres produits de l'année 2005 pour n'imposer que le produit de l'abandon découlant de la dette actionnaire à laquelle la société aurait prétendument renoncé.

La société demanderesse fait finalement valoir que même s'il devait y avoir eu abandon de la dette en question par les actionnaires, une telle situation correspondrait à renflouer la société au regard des pertes de l'année 2005. Il s'ensuivrait que comme ce seraient les actionnaires qui auraient dans ce cas-là abandonné et octroyé cet avantage à la société, l'administration aurait alors dû requalifier et traiter cet abandon de dette à caractère financier comme un renforcement des capitaux propres de la société conformément à la pratique et à la jurisprudence ayant trait à la notion de l'apport ou de la contribution cachée en capital de la part de l'actionnaire et sortir le montant correspondant au montant de la dette abandonnée du résultat imposable pour l'inscrire dans un autre compte constitutif de capitaux apportés à la société par les actionnaires.

Sur base des développements qui précèdent, la société demanderesse estime que, compte tenu du retard avec lequel l'erreur comptable dans les comptes de l'année 2005 aurait été découverte, l'administration aurait, d'une part, dû accueillir favorablement le choix de la société d'avoir opté de corriger ladite erreur pendant l'année sociale en cours de finalisation et de clôture au moment de la découverte de l'erreur et par conséquent reconsidérer l'imposition de l'année 2005 et, d'autre part, s'enquérir préalablement auprès de la société des raisons pour lesquelles cette dernière n'avait pas produit de comptes rectificatifs pour l'année 2005 avant de la diriger vers un recours en justice. La façon de procéder de l'administration entraînerait une lésion pour elle dans la mesure où elle devrait payer des impôts sur des résultats qui n'en seraient pas.

Le délégué du gouvernement pour sa part estime que le recours de la société demanderesse devrait être rejeté pour ne pas être fondé en renvoyant principalement aux motifs exposés dans la décision directoriale entreprise.

Pour ce qui est plus particulièrement des bases d'imposition de l'année 2005, la partie étatique fait valoir en substance que le bureau d'imposition aurait admis les résultats commerciaux tels que déclarés par la société demanderesse. En communiquant le projet d'imposition préalablement à la société sur base du § 205 (3) AO, le bureau d'imposition aurait agi conformément aux dispositions légales en vigueur. La partie étatique estime par ailleurs que la circonstance que certaines des bases d'imposition se seraient ultérieurement révélées être erronées ne serait pas de nature à mettre en cause l'application de la loi telle qu'elle aurait été faite antérieurement par le bureau.

En ce qui concerne l'erreur comptable invoquée par la société demanderesse, la partie étatique souligne que la société n'expliquerait pas les raisons concrètes à la base de cette erreur qui n'aurait été curieusement découverte qu'au moment où cette dernière aurait parallèlement découvert une cote d'impôt positive de l'année 2005, de sorte à mettre en doute la réalité et la véracité de l'erreur invoquée.

La partie étatique relève ensuite que même si le comptable de la société demanderesse devait être à l'origine de l'erreur comptable invoquée, il n'en demeurerait pas moins que l'éventuelle faute de tiers intervenants ne serait pas de nature à permettre à la société de se décharger de sa responsabilité à charge du budget public et que par ailleurs la société aurait pu tenter une action en responsabilité contractuelle contre l'auteur présumé du dommage éventuellement subi par elle.

En ce qui concerne le reproche de la société demanderesse que le directeur n'aurait pas pris en compte l'erreur de comptabilisation invoquée, la partie étatique souligne encore que si la déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition serait revêtue conformément au § 166 AO d'une présomption de sincérité et d'exactitude, tel ne serait pas le cas de la réclamation formulée sur base du § 228 AO devant le directeur, dans la mesure où le réclamant serait obligé de prouver le bien-fondé de sa réclamation et de ses revendications. Par ailleurs, alors même que l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives imposerait au contribuable la charge de la preuve des faits le libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt, la société demanderesse n'aurait fourni aucune pièce ou explication raisonnable, crédible et probante quant à la raison pour laquelle les bilans rectifiés pour l'année 2005 n'auraient pas été publiés conformément aux exigences légales. A défaut de telles preuves, les affirmations de la société demanderesse resteraient à l'état de pure allégation et manqueraient de fondement.

La partie étatique réfute finalement le raisonnement tenu par la société demanderesse consistant à expliquer pour quelle raison, contrairement aux années précédentes, le bilan fiscal établi au 31 décembre 2005 ne contiendrait pas au passif de poste dans lequel serait inscrite la différence de change par application de l'article 54bis L.I.R., en insistant sur le fait que cette inscription n'aurait été que le résultat et la conséquence logiques de l'évolution du capital, voire des fonds propres de la société demanderesse dès sa constitution et telle qu'elle serait reflétée par les bilans et états comptables des exercices antérieurs, bilans fiscaux et impositions qui n'auraient d'ailleurs jamais fait l'objet d'une contestation.

Tel que relevé ci-avant, le tribunal est saisi dans la présente matière d'un recours en réformation lequel est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire – indépendamment de la légalité – l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés<sup>3</sup>.

Le tribunal relève tout d'abord que le § 166 AO dispose en son alinéa 1<sup>er</sup> que :

*« Bei Steuererklärungen (Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen) hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Die Erklärungen sind nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. Die Versicherung kann nach Anordnung des Finanzamts allgemein abgegeben werden. »*

Si le § 166 AO impose ainsi au contribuable de remplir sa déclaration d'impôt avec diligence et sincérité, il ne saurait cependant mettre le contribuable dans l'impossibilité de procéder ultérieurement à une rectification d'un des montants déclarés, étant donné qu'il est possible que le contribuable n'ait pas été en possession de tous les renseignements nécessaires, respectivement de tous les documents nécessaires, au moment de sa déclaration d'impôts. Toutefois, conformément au § 85 AO, la limite temporelle aux déclarations rectificatives est la date d'émission du bulletin d'imposition. Une fois que le bulletin d'imposition a été émis une rectification de la déclaration ne pourra plus intervenir<sup>4</sup> et le seul recours du contribuable sera dans ce cas-là la réclamation dirigée contre le bulletin d'imposition.

En l'espèce, le directeur a rejeté la réclamation introduite par la société demanderesse contre les bulletins d'impôts 2005 litigieux en se basant sur les dispositions de l'article 41 (3) L.I.R. point 1, aux termes duquel « *le contribuable ne peut ni rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf si l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée* ».

---

<sup>3</sup> Cour adm. 16 juin 1999, n°10713, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n°506.

<sup>4</sup> Trib. adm. 7 octobre 1998, n°10450, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n°449.

Une modification ou rectification d'un bilan fiscal n'est admissible que si la réclamation introduite par le contribuable devant le directeur aboutit à une modification de l'imposition, compte tenu des faits nouveaux présentés à la base de la réclamation. Il appartient dès lors au directeur de décider si les bases d'imposition sur lesquelles doit s'asseoir l'imposition correspondent aux dispositions légales et d'analyser à cette fin de façon approfondie et à la lumière des moyens invoqués par le contribuable le bilan sur lequel reposent les bases d'imposition.

Le tribunal relève que la société demanderesse a fait valoir dans sa réclamation précitée du 7 septembre 2010 adressée au directeur qu'une erreur de comptabilisation se serait glissée dans les comptes annuels de l'année 2005 sur base desquels le bureau d'imposition avait fixé le résultat fiscal 2005 et que cette erreur aurait entraîné une surtaxe dans son chef, moyen qui a été écarté par le directeur pour ne pas être fondé.

Si la société demanderesse a certes joint à sa réclamation du 7 septembre 2010 des déclarations fiscales rectificatives pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2005, il n'est pas contesté que jusqu'à ce jour la société n'a pas déposé au registre de commerce et des sociétés des comptes annuels rectifiés pour l'année 2005. En effet, la société déclare elle-même que compte tenu du fait que l'erreur de comptabilisation n'aurait été découverte que tardivement au cours de l'année 2010, les comptes annuels des années 2005 à 2008 auraient déjà été approuvés par l'assemblée des actionnaires et déposés au registre de commerce et des sociétés, de sorte que la société demanderesse aurait opté de procéder non pas à une rectification des comptes annuels relatifs à l'année 2005, mais à une rectification comptable de l'erreur dans les comptes de l'année 2009 qui auraient été en cours de clôture au moment de la découverte de l'erreur.

Le tribunal relève à cet égard que la déclaration fiscale initiale relative à l'année 2005 sur base de laquelle le bureau d'imposition a d'abord établi le bilan fiscal de l'année 2005 pour ensuite émettre le 9 juin 2010 les bulletins d'imposition litigieux, était basée sur une comptabilité présumée régulière dans la mesure notamment où les comptes annuels relatifs à l'année 2005 ont été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires de la société le 6 novembre 2007 et déposés au registre de commerce et des sociétés le 21 novembre 2007. Il s'ensuit qu'afin de pouvoir valablement obtenir un redressement des bulletins d'imposition litigieux, il aurait appartenu à la société demanderesse de verser à l'appui de sa réclamation une comptabilité rectifiée en bonne et due forme pour l'année 2005. Force est toutefois de constater que la société est en aveu de ne jamais avoir modifié les comptes annuels relatifs à l'année 2005 et par conséquent de ne pas non plus avoir déposé au registre de commerce et des sociétés de comptes annuels rectifiés pour l'année 2005 et approuvés par l'assemblée générale des actionnaires. Les comptes annuels relatifs aux années 2006 à 2008 ont quant à eux d'ailleurs été déposés les 7 juillet 2009 et 8 mars 2010 et n'ont pas non plus jusqu'à ce jour fait l'objet d'une rectification. Or, la seule rectification comptable dans les comptes de l'année 2009 de la prétendue erreur de comptabilisation invoquée dans les comptes annuels de l'année 2005 ne saurait avoir une incidence sur l'exercice fiscal 2005, ni *a fortiori* sur les comptes annuels 2005 ayant servi de base au bilan fiscal établi par le bureau d'imposition pour l'année 2005.

Il résulte de ce qui précède qu'en l'absence de rectification en bonne et due forme des comptes annuels relatifs à l'année 2005 et de leur dépôt au registre de commerce et des sociétés, la demande de la société demanderesse tendant à obtenir le redressement des bulletins d'imposition litigieux est à rejeter pour ne pas être fondée.

En ce qui concerne encore le reproche de la société demanderesse que, nonobstant l'erreur comptable invoquée, le résultat fiscal imposable au 31 décembre 2005, tel que déterminé par l'administration, serait trop élevé par rapport au bilan commercial établi en francs suisses et ce en



comparaison avec les bilans fiscaux établis par l'administration pour les années antérieures, reproche invoqué pour la première fois devant le tribunal, le tribunal n'est pas en mesure d'en apprécier le bien-fondé. En effet, la société dénonce certes l'existence prétendument injustifiée d'un poste à zéro au passif du bilan fiscal établi par l'administration au 31 décembre 2005 et qui trouverait, selon la société, sa cause exclusive et directe dans la prétendue renonciation de la dette litigieuse envers les actionnaires, mais le raisonnement à la base de son reproche repose sur de simples supputations ni soutenues effectivement, ni développées. Or, il incombe au demandeur de fournir les éléments concrets sur lesquels il se base à l'appui de sa demande, étant entendu que la légalité de la décision administrative régulièrement prise reste acquise jusqu'à l'établissement d'éléments de fait et de droit permettant au tribunal de prononcer son annulation ou sa réformation et qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse à cet égard<sup>5</sup> et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions.

A cela s'ajoute qu'alors même que, conformément aux dispositions du §205 (3) AO, le bureau d'imposition a informé la société demanderesse par courrier du 2 avril 2010 qu'il envisageait de s'écarter de la déclaration fiscale de la société pour l'année 2005, tout en lui demandant de formuler pour le 23 avril 2010 ses objections éventuelles par rapport au bilan fiscal servant de base à l'imposition de l'année 2005, ainsi que par rapport aux projets d'imposition tenant compte des changements, la société n'a jamais pris position par rapport à ce courrier. Or, la société disposait d'un laps de temps suffisant pour lui permettre de prendre connaissance des redressements envisagés par le bureau d'imposition et de réunir, le cas échéant, les éléments de fait et de droit qu'elle estimait nécessaires afin de pouvoir exercer utilement son droit de soumettre son point de vue au bureau d'imposition avant la prise de décision afférente. Cela est d'autant plus vrai qu'il ressort de la décision directoriale déferée que les divergences soulevées par le bureau d'imposition se seraient rapportées à l'évaluation des postes du bilan en devises et que le bilan fiscal établi par l'administration aurait repris au passif toutes les dettes de la société. La société demanderesse ne saurait en tout état de cause justifier son absence de prise de position par le fait qu'elle aurait essayé sans succès de contacter par téléphone le bureau d'imposition avant l'échéance du délai précité. Il s'ensuit que la société ne fait de toute façon pas état de faits nouveaux susceptibles d'aboutir à une modification de l'imposition telle que déterminée par l'administration.

La même conclusion s'impose en ce qui concerne le reproche de la société consistant à dire que s'il devait effectivement y avoir eu abandon d'une dette par les actionnaires, ce serait à tort que l'administration n'aurait pas traité cet abandon comme un renforcement des capitaux propres de la société. En effet, outre le fait que là encore la société reste en défaut de fournir la moindre précision quant à « *la pratique et la jurisprudence ayant trait à la notion de l'apport ou de la contribution cachée en capital de la part de l'actionnaire* » sur laquelle elle fonde ce reproche, et que tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse, force est encore de relever que, compte tenu des développements qui précèdent, il ne s'agit de toute façon pas non plus d'un fait nouveau susceptible d'aboutir à une modification de l'imposition.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de déclarer le recours en réformation tel qu'introduit par la société demanderesse non fondé.

**Par ces motifs,**

---

<sup>5</sup> Trib. adm. 15 novembre 2010, n°25864 du rôle, confirmé en appel par la Cour adm. 27580C, Pas. adm., V° Procédure contentieuse, n° 380.

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 9 janvier 2013 par :

Marc Sünner, vice-président,  
Paul Nourissier, juge,  
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

Hoffmann

Sünner

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 9 janvier 2013

Le Greffier du Tribunal administratif